



FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – FATECS

CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS.

DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO.

**O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA
FISCAL EFICIENTE E EFICAZ NO PROCESSO DE ARRECADAÇÃO
TRIBUTÁRIA.**

RODRIGO SOEIRO AMORIM

RA Nº: 2071242/2

PROFESSOR ORIENTADOR: ANTÔNIO EUSTÁQUIO CORRÊA DA COSTA

Brasília/DF, Maio de 2010

RODRIGO SOEIRO AMORIM

**O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA
FISCAL EFICIENTE E EFICAZ NO PROCESSO DE ARRECADAÇÃO
TRIBUTÁRIA.**

Monografia apresentada como um dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília.

Professor Orientador: Antônio Eustáquio Corrêa da Costa.

Brasília, Maio de 2010

RODRIGO SOEIRO AMORIM

**O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA
FISCAL EFICIENTE E EFICAZ NO PROCESSO DE ARRECADAÇÃO
TRIBUTÁRIA.**

Monografia apresentada como um dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília.

Professor Orientador: Antônio Eustáquio Corrêa da Costa.

Banca Examinadora:

Prof: Antônio Eustáquio Corrêa da Costa
Orientador

Prof: João Alberto de Arruda
Examinador

Prof: Romildo Araújo da Silva
Examinador

Brasília, Maio de 2010

“Que a força de todo ser humano esteja no conhecimento, pois feliz é aquele que utiliza de sua força para alcançar a beleza do saber.”

R.S.A

A toda minha família pelo carinho e apoio de sempre, em especial aos meus pais Wilberth Batista da Silva Amorim e Heidy Candeira Soeiro Amorim, pelo amor, carinho e ao meu irmão Ricardo Soeiro Amorim pelo companheirismo.

Agradeço primeiramente à Deus pela saúde e inteligência, ao meu professor orientador Antônio Eustáquio Corrêa da Costa, à minha família e aos meus amigos por estarem sempre presentes nas minhas conquistas.

Resumo

O tema da presente monografia é: O Orçamento Público como Instrumento de Política Fiscal. A questão-problema delineada foi: O orçamento público pode servir de estrutura básica para a instituição de uma política fiscal coerente e satisfatória garantindo eficiência e eficácia no processo de arrecadação tributária? Para responder a este questionamento foram desenvolvidos alguns conceitos, dentre eles estão os conceitos associados ao Orçamento Público como, por exemplo, o processo de elaboração e composição das leis que integram o orçamento, PPA, LDO e LOA. Tem-se que PPA rege os objetivos e metas da administração pública direta e indireta em um período de quatro exercícios financeiros, além de trazer de maneira regionalizada as necessidades da população. Já a LDO e LOA dispõem em conjunto e de maneira específica os objetivos e metas da administração pública pelo período de um exercício financeiro além de discriminar em demonstrativo a receitas e despesas dos entes da União. Além destes conceitos está contido neste trabalho um desenvolvimento sobre política fiscal que pode ser entendida como o instrumento utilizado pelo Governo Federal para controlar a capacidade de consumo dos contribuintes, os órgãos responsáveis por colocá-la em prática formam a administração fiscal, no Brasil a mesma é representada pela Receita Federal. Finalmente, visando resposta a questão-problema formulada, foi realizada uma discussão acerca dos conceitos de tributos e obrigação tributária. Observa-se que tributo é o valor cobrado pelo Estado mediante serviço prestado à população ou do exercício do poder de império. Existem para efeitos didáticos três tipos de tributo e duas espécies tributárias, Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Contribuições Sociais e Empréstimos Compulsórios. No que tange obrigação tributária nota-se, que a mesma surge de fatos geradores resultantes de ações do contribuinte ou responsável tributário. Existem dois sujeitos na obrigação tributária, quem cobra os tributos (sujeito ativo) e quem paga os tributos (sujeito passivo). A receita tributária é caracterizada pela arrecadação do Estado destes tipos de tributo e espécies tributárias. Através da análise e do estabelecimento de relação entre todos estes conceitos chegou-se à conclusão que o orçamento público é o instrumento utilizado pela política fiscal para garantir a eficiência e eficácia no processo de arrecadação tributária.

Palavras chave: Orçamento Público, Política Fiscal e Receita Tributária.

Sumário

1. Introdução.....	2
2. Desenvolvimento.....	5
2.1. Conceito de Orçamento Público.....	5
2.2. Processo de elaboração e composição do PPA, seus objetivos e funções.	7
2.3. Processo de elaboração e composição da LDO, seus objetivos e funções. ...	10
2.4. Processo de composição e elaboração da LOA, seus objetivos e funções. ...	16
2.5. Conceito de Receita Pública.	22
2.6. Conceito de Despesa Pública.	24
2.7. Política Fiscal, Administração Fiscal e Orçamento Fiscal.	26
2.8. Tributos e Obrigação Tributária.....	30
3. Considerações Finais.	39
4. Referências Bibliográficas.	42

1. Introdução.

A profissão contábil representa posição de destaque no cenário econômico mundial e cabe destacar a importância do profissional de ciências contábeis no funcionamento de empresas do setor privado e também no âmbito público desde instituições governamentais (empresas públicas) até a própria gestão do Estado.

Segundo IUDÍCIBUS e MARION (2008, p. 35), a primeira literatura relevante dentro do ramo contábil foi elaborada pelo frade franciscano, Frei Lucca Pacioli em 1494, consolidando o método das partidas dobradas e expressando a causa e o efeito da movimentação patrimonial utilizando-se dos termos débito e crédito.

Surgia então de maneira oficial a profissão de contador, que evoluiu daquela época aos dias atuais com a criação de novos métodos e legislações para orientar a aplicação da teoria contábil de forma prática, clara e coerente no cenário da economia mundial. Segundo IUDÍCIBUS e MARION (2008, p. 36):

De maneira geral, poderíamos dizer que o início do século XX, presenciou a queda da chamada Escola Européia e a ascensão da chamada escola Norte-Americana no mundo contábil.

Dada a evolução mundial no que diz respeito ao setor comercial e industrial, o modelo elaborado por Lucca Pacioli perde espaço para o capitalismo e conseqüentemente para o mundo norte-americano que traz para os dias de hoje um modelo mais atualizado e capacitado de profissional contábil.

A contabilidade das entidades do setor público tem como função principal estudar, registrar, controlar e evidenciar o patrimônio e suas variações. Essa tarefa impõe o emprego de um grande número de técnicas e procedimentos contábeis que a transforma numa complexa ramificação da Ciência Contábil. (Mota, 2009)

Então, com base neste conceito de contabilidade pública o tema abordado no presente trabalho é: “O orçamento público como instrumento de política fiscal uma comparação entre a LRF e a Lei 4320/64.” Desta maneira delimitou-se a presente pesquisa no seguinte problema: O orçamento público pode servir de estrutura básica

para a instituição de uma política fiscal coerente e satisfatória garantindo assim eficiência e eficácia no processo de arrecadação tributária?

Esta monografia utiliza-se de pesquisa bibliográfica em obras da área de contabilidade pública, bem como do texto das leis de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 4 de Maio de 2000) e Lei 4320/64 e ainda são utilizados os recursos da Internet.

Visando resposta ao problema formulado tem-se como objetivo geral, analisar a formação do orçamento público brasileiro, a legislação a ele pertinente (Lei 430/64 e LRF), o conceito de política fiscal e estabelecer uma relação entre os mesmos visando demonstrar como se dá processo de arrecadação tributária no Brasil e desta maneira analisar se o orçamento pode ser um instrumento de política fiscal eficiente e eficaz.

Então foram traçados três objetivos específicos. São eles:

- a) Demonstrar o processo de elaboração do orçamento público brasileiro, PPA, LDO e LOA enfatizando suas funções e particularidades e também os conceitos de Receita e Despesa Públicas.
- b) Expor os conceitos de orçamento fiscal, política fiscal e administração fiscal visando esclarecer de que maneira o orçamento público funciona como instrumento de política fiscal.
- c) Verificar, analisar e demonstrar o conceito de arrecadação tributária, bem como se dá o processo da mesma no Brasil.

Para discorrer sobre os objetivos específicos foi desenvolvida uma estratégia de texto, onde o embasamento teórico da pesquisa encontra-se dividido em doze tópicos.

Os tópicos utilizados para discorrer sobre o primeiro objetivos são: a) Conceito de Orçamento Público; b) Processo de elaboração do PPA (Plano Plurianual), suas particularidades e funções; c) Processo de elaboração e composição da LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias), suas particularidades e funções; d) Processo de elaboração e composição da LOA (Lei Orçamentária

Anual), suas particularidades e funções; e) Conceito de Receita Pública; f) Conceito de Despesa Pública.

Já em resposta ao descrito no segundo objetivo específico os tópicos são: a) Orçamento Fiscal – Conceituação; b) Política Fiscal – Conceituação; c) Administração Fiscal – Conceituação.

Por fim em referência ao terceiro objetivo proposto os tópicos estão assim descritos: a) conceituação de tributos; b) conceituação de obrigação tributária.

O presente texto procura esclarecer que o orçamento público brasileiro é um dos instrumentos de execução da política fiscal no que tange as receitas tributárias e gastos a elas equivalentes e que podem ser alcançadas a eficiência e a eficácia se o orçamento for aplicado e fiscalizado com responsabilidade. Desta maneira espera-se que sejam respondidas as questões anteriormente mencionadas com o intuito de verificar se existe resposta ao problema formulado.

2. Desenvolvimento.

2.1. Conceito de Orçamento Público.

O conceito de orçamento público foi modificado com o passar do tempo.

Sabe-se que o orçamento público tem a característica de possuir diversos ramos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo e etc. Durante o passar do tempo o conceito de orçamento público sofreu alterações, muito pela evolução de suas atribuições. (GIACOMINI, 2005, p. 35)

O orçamento público, de acordo com sua evolução, é classificado em tradicional e moderno. De acordo com PIRES (2002, p.70):

O orçamento tradicional era o instrumento utilizado pelo Estado para demonstrar as previsões de receitas e autorizações de despesas, classificando estas últimas, apenas, por objeto de gasto, sem se preocupar com as necessidades da administração pública e da população.

Nota-se que o orçamento tradicional já apresentava o proposto pela lei 4.320/64, onde a mesma instrui que o orçamento público é a fixação de despesas e a previsão de receitas. Mas qual era o objetivo principal do orçamento tradicional? Segundo Pires (2002, p. 71):

Um de seus objetivos principais era o de possibilitar aos órgãos do Legislativo um controle político sobre os gastos públicos, mantendo o equilíbrio financeiro entre as receitas e despesas, evitando, assim, a expansão da despesa pública.

De acordo com o exposto o orçamento público em sua classificação tradicional previa que o poder Legislativo seria o responsável por manter o controle e intervir na economia do país. Já o conceito de orçamento moderno traz outra abordagem, atualizada e com maior eficácia. Diz PIRES (2002, p. 71):

Os primeiros movimentos de alteração na filosofia conceitual do orçamento iniciaram-se a partir do final do século XIX, quando o estado começava a se preocupar com a economia, incrementando no orçamento programas direcionadores de desenvolvimento econômico.

O orçamento já não era uma peça representada por autorizações legislativas que deveriam ser realizadas pelos Executivos, mas passava a ser um instrumento de planejamento, onde o Executivo começava a direcionar as intervenções na economia.

Nota-se que o Estado, a forma de governo e principalmente o papel do orçamento público na visão econômica do país apresentavam traços parecidos com os do conceito atual.

O orçamento público sofreu mudanças com o passar do tempo e tais mudanças o tornaram um instrumento de planejamento com o intuito de direcionar a economia brasileira. MOTA (2009, p. 17) explica que:

O orçamento público, portanto, é um ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinado, estimando o montante das fontes de recursos a serem arrecadadas pelos órgãos e entidades públicas e fixando o montante dos recursos a serem aplicados pelos mesmos na consecução dos seus programas de trabalho, a fim de manter ou ampliar os serviços públicos, bem como realizar obras que atendam as necessidades da população.

Pode-se afirmar que o orçamento possui características tanto do conceito tradicional, quando continua sendo uma previsão de receitas e fixação de despesas, quanto no conceito moderno onde prevê uma intervenção do Executivo, visando o crescimento da economia e atender aos requerimentos do povo.

Outro ponto a ser ressaltado é o fato de o orçamento apresentar um período pré-determinado para a sua execução. Assim pode-se passar a estudar a formação do ato administrativo federal (orçamento público), responsável por normatizar a arrecadação das receitas e o dispêndio de recursos.

2.2. Processo de elaboração e composição do PPA, seus objetivos e funções.

Tem-se que o mesmo é regido por três leis: a lei que institui o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. Desta maneira passa-se a estudar o PPA (plano plurianual). Segundo PIRES (2002, p. 94):

A elaboração do orçamento começa com o Plano Plurianual (PPA) que representa o planejamento da administração a curto e médio prazo, norteando a elaboração das propostas orçamentárias para os próximos quatro exercícios. O PPA foi incorporado ao processo orçamentário brasileiro pela Constituição de 1998, em substituição ao Orçamento Plurianual de Investimentos (OPI).

A elaboração do orçamento tem início com o PPA que norteia a administração pública para a execução dos planos e propostas de arrecadação e dispêndio de recursos no período de quatro anos. Em outras palavras, o PPA pode ser considerado como um guia que tem o objetivo de prestar informações sobre as metas do governo para a administração pública.

Ainda tratando dos quatro anos de duração do plano plurianual, vale ressaltar que esse período de tempo tem particularidades e regras. Como ensina MOTA (2009, p. 22).

O PPA é elaborado no primeiro ano de mandato do chefe do Poder Executivo, para vigorar desde o segundo ano do mandato atual até o primeiro ano do mandato subsequente, representando uma forma de entrelaçar os mandatos. Então seu período de execução não coincide exatamente com o do mandato do chefe do Poder Executivo. Segundo as regras atuais, que são transitórias, pois determinadas pelo ADCT, enquanto um mandatário no primeiro ano de seu governo encerra o PPA de seu antecessor, elabora seu próprio PPA para execução nos três anos restantes, ficando um ano para ser executado pelo seu sucessor.

Dada a importância do PPA, observa-se que além de servir como um guia para a administração pública, também se institui que as outras leis que regem o orçamento público estejam de acordo com o disposto no plano plurianual. De acordo com MOTA (2009, p. 22):

A lei do plano plurianual, apesar de ser uma lei ordinária, assim como a lei de diretrizes orçamentárias e, também, a lei de orçamento anual, tem importância fundamental para as demais, pois serve de base orientadora. Por esse motivo, a lei do plano plurianual deve ser a primeira lei a ser aprovada, dentro do processo de planejamento orçamentário.

A elaboração dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais constantes do plano de governo, bem como a lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais, também deve estar compatível com a lei do plano plurianual.

Outro fato importante a ser explorado é a presença do plano plurianual na Constituição Federal, em seu artigo 165. Para melhor entendimento, faz-se referência à abordagem de MOTA (2009, p. 22) sobre esta questão.

De acordo com o parágrafo primeiro do artigo 165 da Constituição Federal, a lei do plano plurianual deve estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes os objetivos e as metas da administração pública federal para:

- as despesas de capital e outras delas decorrentes; e
- as relativas aos programas de duração continuada.

Observa-se que de acordo com o proposto na Constituição Federal, o plano plurianual deverá nortear a administração pública de maneira regionalizada, ou seja, deverá estabelecer um plano para cada região do Brasil.

Assim, como na Constituição Federal, o Plano Plurianual também está previsto na Lei Complementar nº 101 ou Lei de Responsabilidade Fiscal. PIRES (2002, p. 105) assim descreve o fato.

O artigo 3º da LRF, que tratava do PPA, foi vetado pelo Presidente da República, ficando, apenas, na referida lei, direcionado ao PPA o parágrafo 5º do artigo 5º, que determina que os investimentos cuja execução seja levada a efeito por períodos superiores a um exercício financeiro só poderão ser iniciados se previamente incluídos no PPA ou se nele incluídos por autorização legal, confirmando uma definição já contida no parágrafo 1º do artigo 167 da Constituição Federal.

Artigo 5º. Parágrafo 5º: A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no parágrafo 1º do art. 167 da Constituição.

Tem-se que o processo de elaboração do plano plurianual, seus objetivos e funções, é o instrumento utilizado pela administração pública para execução dos objetivos e metas do Estado, num período de quatro anos onde há uma intenção clara de unir os tipos de governo uma vez que este período de tempo não respeita a duração de mandato do Presidente da República.

Porém, esta união de governos, praticamente não acontece, pois no Brasil o sistema de democracia rege a liberdade de escolha e por isso podem existir diversas bases políticas e sendo assim as opiniões são diferentes, o regime de governo é descentralizado e, além disso, há autonomia dos Estados da Federação, portanto há dificuldades na união dos tipos de Governo entre um Plano Plurianual e outro.

Nota-se também, na discussão formulada sobre o PPA, que as leis que normatizam o orçamento público devem estar de acordo com o proposto no mesmo, desta maneira, os próximos tópicos irão conter uma abordagem destas leis, LDO e LOA.

2.3. Processo de elaboração e composição da LDO, seus objetivos e funções.

Observa-se que a Lei de Diretrizes Orçamentárias é oriunda de uma inovação orçamentária ocorrida no Brasil dada pela inclusão da LDO pela Carta Magna. PIRES (2002, p. 103) assim descreve o fato:

A implantação da LDO pela Constituição representa um importante marco na reforma do orçamento brasileiro, pois a mesma permite que a administração defina, no ano anterior, os objetivos, metas e prioridades que constarão da sua proposta orçamentária do ano seguinte, possibilitando ao Legislativo, antes da aprovação da Lei Orçamentária, uma discussão prévia sobre a definição a respeito das metas e objetivos que se pretende alcançar.

A LDO tem a função de auxiliar a administração pública a traçar o plano de execução orçamentária do exercício. Porém quantas Leis de Diretrizes Orçamentárias são elaboradas a cada Governo? Segundo MOTA (2009, p.25):

São necessárias quatro leis de diretrizes orçamentárias para completar o ciclo de cada plano plurianual, pois este deverá ter o mesmo período de tempo do mandato presidencial, que é de quatro anos.

São necessárias quatro leis de diretrizes orçamentárias, uma por exercício, para cada plano plurianual elaborado, então faz-se necessário expor a LDO nos termos do artigo 165 da Constituição Federal.

A lei de diretrizes orçamentárias (LDO), que é anual como a lei de orçamento, de acordo com o parágrafo segundo do artigo 165 da Constituição Federal, deverá:

- compreender as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- orientar a elaboração da lei orçamentária anual;
- dispor sobre as alterações na legislação tributária; e
- estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Então, antes de dar maior atenção as funções da Lei de Diretrizes Orçamentárias, anteriormente expostas, observam-se os prazos referentes à mesma. Segundo MOTA (2009, p. 25):

O projeto da lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa conforme o artigo 35, parágrafo segundo do ADCT. Portanto, o projeto da lei de diretrizes orçamentárias deverá ser enviado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional até o dia 15 de abril. O Congresso Nacional tem até o dia 17 de julho para apreciar, emendar, votar, aprovar e devolver a lei de diretrizes orçamentárias ao Poder Executivo para fins de sanção e publicação.

Entende-se que o órgão responsável por estudar e aprovar a lei de diretrizes orçamentárias é o Congresso Nacional. Utilizando outras palavras para explicar as datas referentes à LDO, pode-se dizer que: Considerando o exercício atual, por exemplo, infere-se do texto acima que o prazo de elaboração do projeto da LDO para o próximo exercício dura do primeiro dia de Janeiro até o décimo quinto dia do mês de Abril, tão logo o Congresso Nacional receberá o projeto e terá até o décimo sétimo dia do mês de julho para devolver o projeto a ser sancionado.

Observa-se que o projeto da LDO é feito sempre um exercício antes de entrar em vigor, por exemplo, a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias do ano de 2004, foi realizada no ano de 2003.

Torna-se necessário, em resposta a um dos objetivos específicos traçados para este trabalho de conclusão de curso, uma abordagem mais detalhada das funções da LDO segundo a Constituição Federal.

A lei de diretrizes orçamentárias da União, anualmente, aborda os seguintes tópicos, como consequência do exercício da competência que lhe é atribuída pela Constituição Federal, compreendendo entre outros:

- I – as prioridades e metas da administração pública federal;
- II – a estrutura e organização dos orçamentos;
- III – as diretrizes para elaboração e exercício dos orçamentos da União e suas alterações;
- IV – as disposições relativas à dívida pública federal;

V – as disposições relativas às despesas da união com pessoal e encargos sociais;

VI – a política de aplicação dos recursos das agências financeiras oficiais de fomento;

VII – as disposições sobre as alterações na legislação tributária da União.

Tendo em vista as atribuições enumeradas pela Carta Magna, observa-se que a LDO tem diversas funções por isso a partir de então trata-se individualmente cada item relacionado.

MOTA (2009, p. 26) afirma que no momento em que a lei de diretrizes orçamentárias define as prioridades e metas da administração federal, está escolhendo, entre os diversos programas aprovados no plano plurianual, aqueles que têm maior necessidade de execução imediata em relação aos outros, além de demonstrar fisicamente as metas para o exercício financeiro atual.

Em se tratando da segunda função, acima enumerada, a estrutura e organização dos orçamentos, MOTA (2009, p. 26) diz que a lei de diretrizes orçamentárias estabelece tal estrutura, por exemplo, delineando que os orçamentos, fiscal e de seguridade social irão expor de maneira clara e concisa a despesa por unidade orçamentária e ainda trazendo em detalhes a categoria de programação no nível mais baixo com suas dotações, de maneira específica demonstrar a esfera orçamentária, a natureza da despesa, o identificador de resultado primário, o modo de aplicabilidade, o identificador de uso e de onde os recursos são retirados.

Tem-se que a LDO deve, em cada exercício financeiro, estabelecer quais programas do PPA devem ser executados no mesmo, em outras palavras seria como consultar o plano plurianual e verificar o grau de urgência para execução de algum programa, por exemplo, melhoria no setor de saúde.

Por outro lado, ao se estabelecer que a lei de diretrizes orçamentárias deva dispor sobre a estrutura e organização dos orçamentos, infere-se do parágrafo referente a esta competência que a LDO deverá expor de maneira detalhada os gastos a serem realizados, sua origem, a maneira de aplicação entre outros fatores,

relacionados ao orçamento fiscal e da seguridade social. MOTA (2009, p.26), explica que:

Ao estabelecer as diretrizes para a execução dos orçamentos da União e suas alterações, a LDO define que a elaboração do projeto, a execução e alteração da lei orçamentária deverão:

- ser realizadas de modo a evidenciar a transparência da gestão fiscal, observando-se o princípio da publicidade e permitindo o amplo acesso da sociedade a todas as informações relativas a cada uma dessas etapas; e

- levar em conta a obtenção de superávit primário, conforme discriminado no seu Anexo de Metas Fiscais, nos orçamentos, fiscal e de seguridade social.

A competência da lei de diretrizes orçamentárias de nortear a execução do proposto nos orçamentos da União assim como as alterações. Há também o fato de a LDO observar que o projeto, a execução e as possíveis alterações na lei orçamentária anual devem evidenciar principalmente a transparência da gestão esclarecendo e disponibilizando a sociedade todas as alterações.

Outro objetivo da lei de diretrizes orçamentárias é atingir o superávit primário nos orçamentos fiscal e de seguridade social, visando obter recursos suficientes para gastá-los nos programas estabelecidos para o exercício financeiro. De acordo com MOTA (2009, p. 27):

Quando trata das disposições relativas à dívida pública federal, a LDO estabelece que as despesas com o refinanciamento da dívida pública federal são incluídas, na lei e em seus anexos, separadamente das demais despesas com o serviço da dívida e constarão de unidade orçamentária distinta da que contemple os encargos financeiros da União.

Observa-se uma preocupação especial com as despesas do refinanciamento da dívida pública devido à competência atribuída a LDO de tratá-las de forma separada das outras relacionadas ao serviço da dívida, visando assim deixar mais clara a situação da dívida, ora se separado o montante total da dívida, dos gastos com a renegociação da mesma tem-se de maneira esclarecedora qual o montante original da dívida e em quanto em números se tornou aquela dívida. Segundo MOTA (2009, p. 27):

A LDO, Federal ao se referir às disposições relativas às despesas da União com pessoal e encargos sociais, estabelece, por exemplo, que a realização de serviço, extraordinário, quando a despesa houver extrapolado 95% dos limites referidos no artigo 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal somente poderá ocorrer quando destinada ao atendimento de relevantes interesses públicos que ensejem situações emergenciais de risco ou de prejuízo para a sociedade.

Nota-se que gastos com serviços de caráter extraordinário somente tem base legal ao existir interesse direto da sociedade nos mesmos, então se pode dizer que há claramente uma defesa por parte do legislador a falta de controle no dispêndio de recursos, em outras palavras; nota-se o cuidado com o excesso de gastos ou despesas desnecessárias ao interesse público. MOTA (2009, p. 27) explica:

Ao definir a política de aplicação dos recursos das agências financeiras oficiais de fomento, a LDO prioriza ações a serem desenvolvidas no exercício financeiro por entidades da administração descentralizada, as quais funcionam, neste caso, como instrumentos para alcance de objetivos de programas de governo.

A LDO, além de regular os gastos do Governo Federal, também normatiza a aplicação de recursos referentes às empresas estatais responsáveis por auxiliar o país no quesito desenvolvimento e também a cumprir os planos traçados pelo plano plurianual e anualmente pela LDO.

A sétima competência da lei de diretrizes orçamentárias, exposta anteriormente afirma, segundo MOTA (2009, p. 27), que a LDO estabelece as disposições sobre alterações na legislação tributária da União, trata de delinear medidas que demonstram maior caráter orçamentário que tributário, como por exemplo, propor que na previsão das receitas do projeto de lei orçamentária poderão ser levados em conta os resultados de recomendações de alteração na legislação tributária e dos aportes que sejam elemento de plano de lei ou de medida transitória que esteja em tramite decorrente no Congresso Nacional.

Cabe ressaltar ainda que há previsão na LDO na Lei de Responsabilidade Fiscal e sendo assim gera-se uma abordagem sobre isto. De acordo com PIRES (2002, p.105):

A LDO é reforçada na LRF pela incorporação dos Anexos de Metas Fiscais e Anexo de Riscos Fiscais, onde são estabelecidos pelo ente

da federação as metas pretendidas no orçamento e os riscos que poderão prejudicar o alcance das referidas metas.

Cabe enfatizar o que o Anexo de Metas Fiscais da LDO, previsto pela LRF, onde deverão constar os planos econômico-financeiros para o exercício, será assim como a referida lei, produzido a cada nova LDO e sendo assim destaca-se.

A LDO conterá o Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas:

- as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas e despesas; o resultado nominal e primário; o montante da dívida pública para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes;

- avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifique os resultados pretendidos com parando com os fixados nos três últimos exercícios e evidenciando a relação entre elas e a política econômica do país;

- evolução do patrimônio líquido, nos três últimos exercícios, origem e aplicação dos recursos, alienação dos ativos; avaliação da situação financeira e atuarial do regime próprio de previdência social dos servidores públicos; e

- demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia da receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual mediante o estabelecimento de normas diversas sobre as despesas e a origem das mesmas (recursos), de maneira a retirar do plano plurianual em grau de urgência as metas para o exercício financeiro.

2.4. Processo de composição e elaboração da LOA, seus objetivos e funções.

A Lei Orçamentária ou LOA deve seguir o proposto pela LDO para colocar em prática o plano orçamentário do exercício. De acordo com KOHAMA (2003, p. 60):

Para viabilizar a concretização das situações planejadas no plano plurianual e, obviamente, transformá-las em realidade, obedecida a lei de diretrizes orçamentárias, elabora-se o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas visando alcançar os objetivos determinados.

A LOA, nada mais é que um orçamento anual onde são delineadas ações visando alcançar os objetivos propostos. Observa-se também no parágrafo acima que a lei orçamentária anual visa viabilizar as situações projetadas pelo PPA e, para o exercício corrente, pela LDO. Segundo KOHAMA (2003, p. 61):

Alerte-se para o fato de se tratar de uma lei que contenha o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social e não de leis específicas para cada orçamento.

Desta maneira, torna-se imprescindível uma abordagem do texto constitucional, visando esclarecer de que forma a LOA dispõe tanto sobre o orçamento fiscal, como sobre os orçamentos de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social. Sendo assim:

A Constituição Federal de 1988 trata dos orçamentos anuais em seu art. 165, parágrafo 5º, estabelece que a lei orçamentária anual compreenderá:

I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e

III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Nota-se que a LOA deve apresentar em um único texto o orçamento para três pilares, segundo MOTA (2009, p. 20) deverão estar na LOA o orçamento fiscal, o dos investimentos das empresas oficiais de fomento e o da seguridade social. Então de acordo com MOTA (2009, p. 20):

A esfera de orçamento fiscal compreende a grande maioria das receitas e despesas da União. Entre as receitas se destacam as tributárias e as oriundas de captação de recursos por meio de operações de crédito, que são empréstimos, financiamentos e emissão de títulos públicos. Nas despesas, encontram-se as relativas ao pessoal ativo, custeio de investimentos, bem como os gastos relativos ao pagamento de juros da amortização da dívida. Também fazem parte da esfera fiscal os valores referentes ao refinanciamento da dívida.

Logo, a esfera fiscal da LOA, como já diz o próprio nome, dispõe sobre as receitas tributárias, àquelas dos impostos pagos pelo contribuinte e também as captações de recursos de terceiros ou empréstimos tomados pelo Governo Federal.

Por outro lado, o orçamento fiscal, na lei orçamentária anual trata também das despesas relativas à pessoal ou servidores públicos, assim como os gastos relativos a custeio de investimentos e ao refinanciamento da dívida.

É importante ressaltar que a esfera fiscal é responsável pela maioria das receitas e despesas relativas ao orçamento anual, uma vez que as outras duas esferas, de investimentos e seguridade social, são mais específicas em sua normatização. MOTA (2009, p. 20), explica que:

Na esfera da seguridade social, encontram-se, entre outras, as receitas de contribuições sociais e as despesas relativas ao pagamento de inativos e pensionistas. Nessa esfera, encontram-se todos os gastos relativos à saúde, previdência social e assistência social, em função do que estabelece a Constituição Federal no artigo 194.

Nota-se que a esfera da seguridade social, bem como a esfera fiscal, é responsável com despesas de pessoal, porém o pessoal de que trata a seguridade social tem características diferentes, pois a mesma trata de aposentados e pensionistas. Outra atribuição importante relacionada a esfera da seguridade social

é o fato de que a LOA deverá conter todos os gastos relativos à saúde, previdência social e assistência social. Segundo MOTA (2009, p. 20):

Na esfera de investimento das estatais, de conformidade com o procedimento empregado no âmbito do Governo Federal, devem estar contemplados apenas os gastos com aquisição de ativos imobilizados e os conseqüentes recursos destinados ao seu financiamento (recursos próprios, oriundos de empréstimos ou de aumento de participação acionária etc), os quais as estatais devem realizar. A expressão “ativo imobilizado” segue o conceito estabelecido pela Lei 6.404/76.

Infere-se que a terceira esfera da LOA, os investimentos das empresas estatais, porém só devem constar na lei orçamentária anual os investimentos realizados por estas instituições referentes a aquisição de bens do grupo de ativos imobilizados e quaisquer recursos decorrentes de financiamento relativo a tal operação.

É importante dizer também que as regras de contabilização desta esfera da LOA, seguem as regras da Lei 6.404/76, ou seja, segue os padrões de contabilização aplicados as em empresas em geral. De acordo com MOTA (2009, p. 21):

Pode-se afirmar, em função disso, que as receitas e despesas contempladas nas esferas fiscal e seguridade social são registradas de acordo com as regras da Lei 4.320/64, empregando as técnicas de contabilidade aplicada ao setor público. Enquanto as receitas e despesas constantes da esfera de investimentos das estatais são contabilizadas em atenção aos preceitos da Lei 6.404/76 (Contabilidade aplicada à atividade empresarial).

De acordo com a Constituição Federal, as competências atribuídas a lei orçamentária anual, o objeto de estudo sobre a referida lei passa a ser apontar os prazos referentes a entrega e sanção da mesma. MOTA (2009, p. 21) explica que:

O projeto da lei orçamentária da União será encaminhado ate quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido, para sanção, ate o encerramento da sessão legislativa, conforme o artigo 35, parágrafo segundo do ADCT, ou seja, o projeto de lei deve ser enviado pelo Poder Executivo ate o dia 31 de agosto ao Poder Legislativo, que tem até o dia 22 de dezembro para apreciar, emendar, votar e aprovar, devendo devolver para sanção e

publicação até o final do exercício financeiro, entrar em vigor a partir de 1º de janeiro do ano seguinte.

Em outras palavras, os responsáveis pela elaboração da LOA tem um prazo de oito meses para produzir os orçamentos fiscal, da seguridade social e das empresas oficiais de fomento, depois o Congresso Nacional tem um período de quatro meses para fazer leitura, analisar e idealizar as mudanças que julguem necessárias e por fim depois de todo esse processo a lei é sancionada e colocada a disposição até o dia primeiro de janeiro do próximo exercício. Segundo MOTA (2009, p. 21):

Pela Constituição Federal é vedado o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual (inciso I do art. 167). As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos de créditos adicionais somente podem ser aprovados caso sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias, de conformidade com o inciso I do parágrafo 3º do art.166 da Constituição Federal.

A última disposição na Constituição Federal com relação à LOA, é o fato de não ser autorizada a existência de novos programas que não existam na lei orçamentária anual. Esta premissa é uma forma de controlar gastos excessivos do Governo, visto que este dispositivo constitucional gera toda uma burocracia, em teoria, para o fornecimento de recursos que não estejam contidos na LOA, LDO e PPA.

Além de estar contida na Constituição Federal, a lei orçamentária anual também é parte do texto da Lei 4.320/64, por isso há de se expor o conteúdo pertinente a este trabalho de conclusão de curso. De acordo com MOTA (2009, p. 94):

A Lei nº 4.320 de 17 de Março de 1964, é uma lei basicamente voltada para o orçamento, embora trate de alguns aspectos da contabilidade, principalmente da elaboração dos balanços. Ela tem a maioria dos seus artigos destinados à normatização dos aspectos orçamentários. A referida lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, Municípios e do Distrito Federal.

Tratam-se especificamente os artigos segundo e terceiro da Lei 4.320/64, que dispõe sobre o tema deste tópico, a LOA. Segundo PIRES (2002, p. 94):

A Lei 4.320/64, em seu artigo 2º, diz que a lei orçamentária anual conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e programa de trabalho de Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Pode-se dizer então que a lei orçamentária anual deverá demonstrar de maneira clara e concisa as receitas e despesas, em grupos de contas e subcontas, com o objetivo de tornar visível a política econômico-financeira adotada pelo Governo Federal para cada exercício respeitando o que dizem os princípios da unidade, universalidade e anualidade que juntos referem-se à transparência e continuidade ao plano traçado para um exercício financeiro. PIRES (2002, p. 95) afirma que:

Em seu artigo terceiro, ela (Lei 4.320/64) consolida o princípio da universalidade quando define que a Lei Orçamentária Anual compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei, executando, apenas, as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros, enquanto o artigo 6º, consolida a aplicação do Princípio do Orçamento Bruto, quando determina que todas as receitas e despesas contarão da LOA pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

Nota-se no que diz respeito ao disposto na Lei 4.320/64, sobre a LOA, uma preocupação em demonstrar todas as receitas e despesas relativas ao plano de Governo traçado para o exercício financeiro de vigência da Lei de Orçamento.

Existe também normatização referente a LOA na Lei Complementar nº101 ou LRF e sendo assim tem-se, segundo PIRES (2002, p. 107), que:

A Lei Orçamentária Anual deve guardar, na sua elaboração e aprovação, compatibilidade com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e, para isso, contará com um demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Há de se entender que a Lei Orçamentária Anual deverá apresentar um demonstrativo, em referência ao proposto pela Lei 4.320/64 que diz que a LOA tem a função de apresentar todas as receitas e despesas programadas para o exercício financeiro.

Vale evidenciar também que todo este demonstrativo deverá estar de acordo com o previsto na Lei de Diretrizes orçamentárias. Todas estas atitudes visam facilitar a transparência na arrecadação e dispêndio de recursos tornando tal informação mais acessível ao povo brasileiro.

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, a LOA deverá conter:

- a) Demonstrativo da Compatibilidade da Programação dos Orçamentos com os objetivos e metas constantes da Lei de Diretrizes orçamentárias e; Demonstrativo do Impacto Orçamentário-Financeiro referente às renúncias de receita e às despesas obrigatórias de caráter continuado;
- b) Reserva de Contingência definida com base na receita corrente líquida que será utilizada no pagamento dos passivos contingentes e; Despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual e as receitas que as atenderão;
- c) Separadamente, o refinanciamento da dívida mobiliária.

Segundo KOHAMA (2003 p. 57), pode-se falar que a lei orçamentária anual é o aparelho aproveitado para se estabelecer uma consolidação do conjunto de ações e metas que foram traçadas tendendo a melhor observação do bem estar do povo brasileiro em geral.

Logo se tem que a LOA é regida pelo Plano Plurianual e pela LDO, a Lei Orçamentária Anual deverá apresentar os orçamentos fiscal da seguridade social e de investimento das empresas estatais em forma de demonstrativo, seu processo de elaboração tem duração semelhante a da LDO devendo ser estudada, elaborada e aprovada pelo órgão competente.

2.5. Conceito de Receita Pública.

Dentro do orçamento público federal existe a fixação dos gastos (despesas) e a previsão de arrecadação em suficiência aos gastos realizados (receitas) e tendo por base este conceito do orçamento público tem-se, segundo MOTA (2009, p. 67), que:

As ações desenvolvidas pelos órgãos públicos exigem desembolsos financeiros, assim como nas empresas. As ações estão representadas por um numero extenso de tarefas: construir escolas, construir hospitais, capacitar servidores públicos, recuperar estradas e etc.

São essas ações que caracterizam a fixação de despesas e a previsão de receitas então para realizar estes fatos há de existir um dispêndio de recursos por parte do Estado e, para gastar verba o mesmo precisa arrecadar numerário, portanto sendo assim pode-se dizer, de acordo com MOTA (2009, p. 67) que receita pública é:

Conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de atributos inerentes à instituição, e que, integrando o patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem, contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros.

Infere-se que a receita pública aumenta, através da entrada de recursos financeiros no caixa do Estado, e no patrimônio líquido sem gerar obrigações com terceiros. MOTA (2009, p. 68) explica que:

Neste sentido, a receita pública seria toda a operação, resultante ou não da execução orçamentária, efetuada por entidade pública que provoque aumento na situação líquida patrimonial.

Observa-se que há dois tipos de receita pública: receitas orçamentárias e receitas extra-orçamentárias, segundo MOTA (2009, p. 69)

Os recursos financeiros arrecadados pelos entes públicos, em sua grande maioria, destinam-se ao financiamento de gastos orçamentários. Então esses ingressos de recursos financeiros devem

ser tratados como receita orçamentária, que representa o conjunto de ingressos ou embolsos de recursos financeiros nos cofres públicos, a ser aplicado na aquisição de meios (bens e serviços), visando financiar a prestação de serviços públicos à coletividade. Essa aplicação requer autorização legal que é materializada na lei orçamentária.

Tem-se que deverá ser considerada receita publica toda arrecadação de recursos materializados na lei orçamentária e por conseqüência na LDO e PPA, em outras palavras, toda entrada financeira, prevista em lei específica, que aumentar o patrimônio líquido visando atender à coletividade é considerada receita pública. MOTA (2009, p. 70) diz que:

Evidentemente, há alguns recursos financeiros que ingressam nos órgãos públicos nos órgãos públicos e não podem ser aplicados pelos mesmos. É o caso do recebimento de depósitos bancários efetuados por terceiros.

Se há recursos financeiros que ingressam nos órgãos da administração federal e não podem ser aplicados, conclui-se que os mesmos não estão previstos na legislação do orçamento público. Então, tais recursos devem ser considerados extra-orçamentários. Segundo MOTA (2009, p. 70):

Sendo contabilizados como obrigações a pagar, não podemos considerar válida a expressão “receita extra-orçamentária”, para se referir a esses recursos financeiros que passam ao largo da lei orçamentária, pois na realidade estamos diante de um simples embolso ou ingresso extra-orçamentário, que, sendo oriundo de um fato permutativo, não altera o patrimônio líquido.

Nota-se que as “receitas extra-orçamentárias” têm base em um fato permutativo e não alteram o patrimônio líquido, não possuem característica de receita pública, porém a lei 4.320/64 visando melhor entendimento dos usuários institui o termo receitas extra-orçamentárias pelo fato de as mesmas representarem uma entrada de recursos.

2.6. Conceito de Despesa Pública.

Em se tratando do conceito de despesa pública também deverá ser considerado o que a Lei 4.320/64 diz, as despesas devem ser fixadas e detalhadas por grupo em um demonstrativo próprio para isso. De acordo com MOTA (2009, p. 123):

A despesa pública consiste na realização de gastos, isto é, na aplicação de recursos financeiros de forma direta (em benefício próprio) na aquisição de meios (bens e serviços) que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços públicos, ou de forma indireta (quando da realização de transferências de terceiros). Essa aquisição dar-se-á com pagamento imediato (quando da execução da despesa à vista) ou a *posteriori*, implicando na assunção de compromissos.

Logo considera-se despesa pública os dispêndios de recursos relativos à manutenção da máquina estatal e interesses coletivos. Tais gastos podem ser realizados à vista ou a prazo. MOTA (2009, p. 123) expõe que:

A aplicação de certa quantia em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de um fim a cargo do governo.

Há de se ressaltar também que a despesa pública, assim como a receita, deve ter base legal, ou seja, deve contar na lei orçamentária anual. Outro fato a se destacar também é que as autoridades competentes para realizar as despesas ou gastos públicos são os entes dos órgãos da administração direta e indireta do Governo Federal. MOTA (2009, p.126) explica que:

Completando os estudos dos ingressos orçamentários, é necessário destacar o outro aspecto relacionado aos mesmos que é a sua aplicação. A despesa orçamentária deverá ser reconhecida no exercício financeiro em que for realizada independente do momento em que for efetuado seu pagamento. Isso significa que a despesa será apropriada com aplicação do regime de competência.

Então, pode-se dizer que despesa pública orçamentária é todo gasto de recursos anteriormente arrecadados, com fixação na lei orçamentária anual, que visa atender os interesses do povo brasileiro. Destaca-se também o respeito ao regime de competência para seu registro, ou seja, quando realizada a despesa deverá ser reconhecida não importando a data de sua quitação. Segundo MOTA (2009, p. 126):

Se determinado recurso financeiro ingressa nos órgãos públicos de forma extra-orçamentária, representando uma “receita extra-orçamentária”, conforme definido, como é o caso de recebimento de depósitos de terceiros, a devolução ao seu proprietário dar-se-á sob a forma de dispêndio extra-orçamentário.

Entende-se que as despesas extra-orçamentárias possuem a mesma característica da receitas extra-orçamentárias, ambas não tem previsão legal e não alteram o patrimônio líquido, porém são consideradas assim pelo fato de movimentarem numerário dentro dos cofres públicos.

Outra característica importante é o fato de que as despesas extra-orçamentárias apenas têm a função de se relacionar de maneira direta com as receitas orçamentárias e não são gastos que representam o interesse ao desenvolvimento da sociedade. De acordo com MOTA (2009, p. 127):

Os dispêndios extra-orçamentários, como vimos, inadequadamente denominados de despesa extra-orçamentária, em nenhum momento podem ser confundidos com as contas de resultado negativo, na ótica da Ciência Contábil, pois eles tem estas características, que são completamente distintas das despesas; não alteram o PL, são oriundos de fatos permutativos, representam a devolução de ingressos extra-orçamentários, não são despesas.

Logo, pode-se dizer que há dois tipos de receitas e despesas públicas, a parte orçamentária e a parte extra-orçamentária, a primeira com base legal e a segunda fruto de fatos permutativos.

2.7. Política Fiscal, Administração Fiscal e Orçamento Fiscal.

Sabe-se que o orçamento público é composto por três esferas, orçamento fiscal, orçamento da seguridade social e orçamento das empresas estatais oficiais de fomento. Portanto antes de discorrer sobre o orçamento fiscal e sua disposição sobre a arrecadação tributária nacional, tem-se a necessidade de estudar o conceito de política fiscal, que é utilizada para executar o previsto no orçamento fiscal. De acordo com VASCONCELLOS (2006, p. 193):

A política fiscal refere-se a todos os instrumentos de que o governo dispõe para a arrecadação de tributos (política tributária) e controle de suas despesas (política de gastos). Além da questão do nível de tributação, a política tributária, por meio da manipulação da estrutura e alíquotas dos impostos, é utilizada para estimular (ou inibir) os gastos do setor privado em consumo e investimento.

Observa-se, que a política fiscal é um instrumento utilizado pelos órgãos da administração direta, do setor público brasileiro, para controlar a capacidade de consumir ou investir recursos do setor privado, para isso o Governo Federal utiliza-se de políticas tributárias e de gastos. Segundo NETO (2009, p. 21):

A política fiscal centraliza suas preocupações nos gastos do setor público e nos impostos cobrados da sociedade, procurando, por meio de maior eficácia no equilíbrio entre a arrecadação tributária e as despesas governamentais, atingir determinados objetivos macroeconômicos e sociais.

Infere-se que a política fiscal há de levar em conta o dispêndio de recursos por parte do setor público e a arrecadação dos impostos mediante a população brasileira. Logo se pode afirmar que para ser um instrumento de controle dos gastos do consumidor, a política fiscal é constituída visando um equilíbrio entre a arrecadação tributária e as despesas governamentais.

Desta maneira se estabelece uma relação entre os planos do governo para um exercício determinados na LDO e expostos em forma de demonstrativo de receitas e despesas na LOA e a política fiscal adotada, uma vez que o objetivo do

governo pode ser reduzir a inflação ou crescimento econômico e maior número de empregos ou até mesmo distribuir de maneira melhor a renda no país. NETO (2009, p. 21) diz que:

O governo, ao modificar a carga tributária dos consumidores, influencia também em sua renda disponível e, em consequência, no consumo agregado. Tendo de pagar mais impostos, por exemplo, o consumidor é levado a reduzir seus níveis de poupança e, muito provavelmente, a quantidade de bens e serviços que costuma a adquirir. Logo, um aumento de impostos tem por contrapartida esperada uma redução do consumo da população.

Nota-se que uma das alternativas que o Governo Federal tem para aplicar determinada política fiscal é aumentar a carga tributária. Sendo assim, e de certa maneira em uma relação óbvia, o contribuinte passaria a consumir menos. Em outras palavras, quanto mais se gasta da renda mensal em impostos e contribuições menos recursos monetários se tem para gastar com outras coisas como bens e serviços. Porém qual seria o objetivo de aumentar a carga tributária? De acordo com o economista VASCONCELLOS (2006, p.193):

Se o objetivo da política for redução da inflação, as medidas fiscais normalmente utilizadas são a diminuição de gastos públicos e/ou aumento da carga tributária (o que inibe o consumo e o investimento), ou seja, visam diminuir os gastos da coletividade.

Há de existir um cuidado ao se elevar a carga tributária para os contribuintes, uma vez que deve-se levar em conta a capacidade de compra de cada faixa da população. Portanto, caso o objetivo seja este de diminuir a inflação, é necessário um estudo durante a elaboração das leis que regem orçamento público visando construir uma estratégia para alcançar o equilíbrio entre a carga tributária aplicada e a capacidade de gasto da população. Segundo NETO (2009, p. 22):

Gastos maiores nas despesas do governo costumam promover incremento na demanda agregada, alterando de forma positiva a renda nacional. Sempre que se verificarem alterações na política fiscal, por meio de impostos e gastos, isso se reflete também no orçamento do Governo.

Outra influência causada pela adoção de uma determinada política fiscal, pode ser um aumento no dispêndio de recursos públicos por parte do Governo Federal. Uma vez elevados os gastos do setor público, a população do país tende a adquirir mais bens e serviços.

Para isso, segundo VASCONCELLOS (2006, p. 193) o objetivo estabelecido pelos entes competentes para um determinado exercício financeiro seria um maior crescimento econômico e um aumento na geração de empregos.

Pode existir também uma preocupação, por parte dos governantes, em distribuir de maneira mais eficiente a renda no Brasil. De acordo com VASCONCELLOS, (2006, p.193) para uma política fiscal que visa disseminar a renda, devem ser utilizados estes meios, de aumentar ou diminuir carga tributária e gastos do governo, de maneira a ajudar a parte menos favorecida da população. Para tanto um dos meios a ser utilizado é o sistema de impostos progressivos, e previsão no orçamento público anual para maiores gastos do governo nas áreas do país onde a renda é menor. NETO (2009, p. 22) assim se expressa:

Conclui-se que alterações na política de cobrança de impostos promovem modificações na demanda da economia para consumo e investimento e, identicamente, na situação de equilíbrio da renda nacional.

Pode-se entender por política fiscal o instrumento utilizado pelos entes do Governo Federal, para controlar a arrecadação tributária e os gastos do setor público visando buscar um equilíbrio entre a capacidade de consumo da população e os objetivos traçados nas leis que regem o Orçamento Público.

Há vários tipos de objetivos que podem ou não fazer parte do plano de governo para um exercício financeiro. É evidente que uma política fiscal estruturada e estudada é a base para qualquer alteração na demanda da economia brasileira seja para distribuir melhor a renda, diminuir a inflação, gerar empregos ou visar o crescimento econômico do país.

Para colocar a política fiscal em evidência no país, bem como fiscalizar a execução da mesma, tem-se a administração fiscal.

Em Direito tributário, Administração Fiscal refere-se a entidades que compreendem órgãos da administração com atribuições, competência e funções para definir atos e controlar as obrigações fiscais. No Brasil, a Administração Fiscal é constituída pelas atribuições definidas na Constituição de 1988 e nas leis da União, Governos estaduais, municípios e Distrito Federal. Para a União, a entidade de Administração Fiscal é a Receita Federal do Brasil - também conhecida como "fisco federal". Ela é subordinada ao Ministério da Fazenda. O controle da Administração Fiscal tem caráter de obrigatoriedade. (www.wikipedia.org, em 13 de Maio de 2010)

A administração fiscal é responsável por controlar e fiscalizar os recursos gerados pela arrecadação dos tributos distribuídos para os órgãos da administração direta e indireta do Governo Federal. Desta maneira pode-se concluir que para a política fiscal, estabelecida de acordo com as metas para um exercício financeiro, ser colocada em prática é necessária a existência de um órgão controlador e fiscalizador, no Brasil este órgão, segundo o parágrafo citado anteriormente é a Receita Federal.

É exatamente neste ponto, ou seja, na união destes conceitos retrocitados, que se pode observar que o orçamento público pode servir como base para uma política fiscal eficiente e eficaz no processo de arrecadação tributária no Brasil. A parcela do Orçamento Público dedicada a isto é o orçamento fiscal, anteriormente exposto no processo de elaboração e composição da LOA.

Os tributos são arrecadados (política tributária) e revertidos em gastos (política de gastos) com o objetivo de gerar melhorias para a população, para isso é instituída uma política fiscal, que deverá atender ao proposto na LOA, mas precisamente onde se refere ao Orçamento Fiscal, e para colocar isto em prática há a Administração Fiscal.

Seria, em outras palavras, como numa orquestra sinfônica onde há a música ou o que deve ser colocado em prática (política fiscal), o instrumento ou meio de produzir a música, ou seja, o orçamento fiscal e o músico ou o responsável por através do instrumento tornar realidade a música, coloca-la em prática, (administração fiscal).

2.8. Tributos e Obrigação Tributária.

Sabe-se que a origem dos tributos vem de civilizações antigas, onde o Estado já exercia poder sobre os ganhos ou até sobre o trânsito dos cidadãos. Cobrar tributos fora a forma encontrada pelas grandes civilizações de limitar as riquezas de sua população e em consequência aumentar a arrecadação do Governo. Segundo HARADA (2003, p. 297):

Vários processos de obtenção de receita pública eram tidos como tributos. Com a gradativa evolução das despesas públicas, para atender às mais diversas necessidades coletivas, tornou-se imprescindível ao Estado lançar mão de uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. Assim, assentou-se sua força coercitiva para a retirada parcial das riquezas dos particulares, sem qualquer contraprestação. Dessa forma, o tributo passou a ser a principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais.

É evidente que tal retirada das riquezas da população causaria certo alvoroço por parte dos contribuintes dada a necessidade de existência de dispositivos legais normatizadores das cobranças, para que as mesmas não fossem injustas ou excessivas. HARADA (2003, p. 298) diz que:

Hoje, o princípio de que a receita tributária deve ser previamente aprovada pelos representantes do povo, acha-se inscrito nas Cartas Políticas de todos os países. Entre nós, o princípio da legalidade tributária vem sendo consignado desde a primeira Constituição Republicana de 1891 (art. 72, parágrafo 3º). A própria Carta outorgada de 1824, em seu art. 36, parágrafo 1º, prescrevia a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados em matéria de impostos.

A respeito de tributo HARADA (2003, p.311) assim se manifesta:

O conceito de tributo não é uniforme. Contudo, a doutrina em geral inclui em seu conceito o traço característico da coercitividade. Assim,

os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude de seu poder de império. Na verdade, a conceituação doutrinária não tem mais interesse prático à medida que a definição de tributo se acha normatizada no Código Tributário Nacional.

O conceito original de tributo ainda rege o poder coercitivo do Estado perante aos contribuintes, entretanto o que se nota é que não há mais base para tal conceito, uma vez instituído o Código Nacional Tributário, o mesmo normatiza o tributo em seu texto. Segundo HARADA (2003, p. 311):

Pela definição dada pelo art. 3º do CTN tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nota-se que tributo se caracteriza por ser um pagamento ao Estado, em valores monetários físicos (moeda propriamente dita) ou em mensuração (algo que represente a moeda), devidamente previsto em legislação específica, que caracterize uma atividade por parte do Governo Federal visando manutenção da máquina estatal ou melhorias às necessidades da população.

Dentro desta classificação de tributo, vale ressaltar a existência de diversos tipos que variam de acordo com o fato gerador da obrigação de pagar tributos. HARADA (2003, p. 313) expõe:

Sabe-se que o tributo é gênero de que são espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. É a clássica divisão tripartite dos tributos. Alguns autores negam o caráter de tributo ao empréstimo compulsório; outros excluem as contribuições sociais do elenco tributário denominando-as de contribuições para fiscais.

Tomando como base a divisão tripartite dos tributos, infere-se do texto citado anteriormente que além dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, apesar de não existir unanimidade na doutrina, o empréstimo compulsório e as contribuições sociais também possuem caráter de tributo, uma vez que são instituídas pelo Estado e se encontram previstas em Lei. Sendo assim se estuda os tipos de tributo a iniciar-se pelos Impostos. Segundo HARADA (2003, p. 313):

Impostos (art. 145, I, CF) são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal especificam relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade de contributiva deste.

Em se tratando de impostos, a conceituação passa pelo significado da própria nomenclatura da qual se extrai que tal tributo é parte de imposição feita pelo Estado sem que haja prestação de serviços pelo mesmo, são exemplos clássicos de impostos o ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) onde se paga apenas para comercializar as mercadorias e o IPI (imposto sobre produtos industrializados) que é cobrado mediante a comercialização de produtos que sofrem modificações nas indústrias. De acordo com HARADA (2003, p. 313):

A doutrina costuma classificar os impostos em diretos e indiretos. Imposto direto seria aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, isto é, aquela pessoa que praticou o fato tipificado na lei suporta o respectivo ônus fiscal. O imposto indireto seria aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica.

Os impostos podem incidir de maneira direta ou indireta, quando da incidência direta o contribuinte que cometeu a ação geradora de obrigação tributária é o responsável pelo pagamento, já na incidência indireta a obrigação tributária é transferida ao consumidor final do produto. HARADA (2003, p. 314) assim se expressa:

Finalmente, os impostos podem ser fixos, proporcionais ou progressivos. O imposto fixo, também conhecido como imposto de alíquota fixa é aquele em que o montante a pagar é representado por uma quantia predeterminada. O proporcional é aquele que mantém a mesma alíquota, qualquer que seja o valor tributável. Imposto progressivo é aquele que exige uma alíquota maior à medida que o valor tributável vai aumentando.

Em que pese às características de imposto fixo e progressivo pode-se inferir que fixas são alíquotas que não mudam com a variação do montante tributável, já progressivas são as alíquotas que variam de acordo com o quantitativo tributável.

No caso da classificação proporcional, por se entender que apresenta características semelhantes às da classificação progressiva não se faz necessária a abordagem da mesma. Além dos impostos, outro tipo de tributo é a são as taxas. De acordo com HARADA (2003, p. 314).

Podemos conceituar taxa como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto.

Diferentemente dos impostos, a cobrança de taxas baseia-se na prestação direta de serviços por parte do Estado para os contribuintes. A instituição de taxas também está prevista em legislação específica, porém não há referencia sobre a nomenclatura ou classificação das mesmas uma vez que as taxas surgem da prestação de serviços diversos do Governo para com a população. HARADA (2003, p. 314) assim conceitua:

Basta que o serviço público esteja à disposição do contribuinte para o surgimento da obrigação tributária, por ser compulsória sua utilização. A Constituição Federal veda que se utilize para a taxa a base de cálculo própria de impostos (parágrafo 2º, art. 145).

Outro fato pertinente à cobrança de taxas é a vedação da base de cálculo de alíquotas semelhantes as dos impostos, visto que as taxas surgem de maneira gradativa à prestação de serviços à comunidade por parte do Governo Federal. Além das taxas e impostos há também as contribuições de melhoria como tipo de tributo. Segundo HARADA (2003, p. 315):

Contribuição de melhoria (art. 145, III, da CF) é espécie tributária que tem por fato gerador a atuação estatal mediante referida ao contribuinte. Entre a atividade estatal e a obrigação do sujeito passivo existe um elemento intermediário que é a valorização do imóvel.

Observa-se que o ato do Estado que remete à cobrança de contribuição de melhoria é a realização de obras em vias públicas ou em terrenos de mesma característica, com o objetivo de melhorar a qualidade de vida de uma determinada

população residente em uma rua, bairro, cidade ou estado da federação. Desta maneira os imóveis da referida comunidade seriam valorizados com as obras e, portanto surge a cobrança de contribuição de melhorias. De acordo com HARADA (2003, p. 315):

A sua cobrança é legitimada sempre que da execução de obra pública decorrer valorização imobiliária, fundada no princípio da equidade. De fato, não é justo que toda comunidade arque com o custo de uma obra pública que traz benefício direto e específico a certas pessoas.

Nota-se que a cobrança da contribuição de melhoria se dá de maneira direta, seguindo o princípio da equidade, seu cálculo então é feito, infere-se do texto citado anteriormente, de acordo com o grau de valorização de cada área favorecida pelas obras públicas. HARADA (2003, p. 316) diz que:

Empréstimos compulsórios (art. 148, I e II, da CF) são decretados privativamente pela União. E só podem ser instituídos por lei complementar para atender a despesas extraordinárias, decorrente de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, hipótese em que deverá ser obedecido o princípio da anterioridade.

Da mesma maneira em que as contribuições de melhoria são cobradas com base em fatos específicos, os empréstimos compulsórios têm o mesmo tratamento. Acredita-se que os empréstimos compulsórios se encaixem dentro do grupo de tipos de tributos devido a seu fato gerador ter características semelhantes a dos outros tipos de tributo.

Além disso só existirá ocorrência de empréstimos compulsórios em razão da cobertura de despesas extraordinárias que surjam em virtude de acontecimentos que não podem ser previstos na elaboração do Orçamento Público, tais como desastres naturais, guerras, reconstrução de cidades. Segundo HARADA (2003, p. 317):

A contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público, mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. A contribuição social caracteriza-se pelo fato de, no

desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes).

Outro tipo de tributário associado à arrecadação do Governo Federal são as contribuições sociais, que são cobradas mediante atuação de benefício indireto ao sujeito responsável por efetuar o pagamento ao Estado. As benfeitorias realizadas pelo ente Federal têm destino a não-contribuintes, porém os contribuintes (pagadores) também seriam beneficiados de maneira indireta.

Um conceito que gira em torno da idéia de tributos e tipos de tributo, é o de obrigação tributária, tal conceito irá expor quando surge quem é o responsável por efetuar o pagamento do tributo. HARADA (2003, p. 434) assim define:

Da definição supra de obrigação tributária podem-se extrair seus elementos constitutivos, quais sejam a lei, o fato, os sujeitos e a prestação ou objeto. A prestação desdobra-se em prestação de dar (obrigação principal) e em prestação de fazer ou não fazer alguma coisa (obrigação acessória).

Percebe-se que a obrigação tributária surge da prestação de serviços de maneira direta ou indireta por parte do Estado, além disso, observa-se que a mesma deve constar em lei e possuir um fato ou ato no qual surja a obrigação de pagar tributos. Por outro lado pode existir obrigação tributária também sem a prestação de serviços, como visto anteriormente, uma vez que o Governo cobra impostos e estes não tem contrapartida na prestação de tipo algum de serviço. HARADA (2003, p.434) diz que:

A obrigação tributária só pode resultar de lei. É a lei que elege certos fatos econômicos, aptos a suportar a imposição fiscal, como veículo de incidência tributária. Determinados fatos são abstratamente descritos na lei, tornando-se, assim, juridicizados, isto é, aptos a gerar efeitos que assim que concretizados no mundo fenomênico.

Para todo tipo de tributo deverá existir um fato, que caracterize a possibilidade de cobrança do mesmo, independentemente de ser fruto de prestação de serviços,

melhorias ou simplesmente pelo poder de império do Estado. É evidente que para cada tipo de tributo existirá um fato gerador correspondente. Segundo HARADA (2003, p. 434):

Costuma-se definir o fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Logo, essa expressão *fato gerador* pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descrito.

Nota-se que o fato gerador possui característica de evidenciar em lei e na vida real uma vez que estes atos ou fatos estão previstos na legislação e se concretizam com a ação de sujeitos. Existem dois tipos de sujeito relacionados ao fato gerador dos tributos o sujeito passivo e o sujeito ativo. De acordo com HARADA (2003, p. 436):

Como toda relação jurídica, a relação tributária pressupõe a existência de dois sujeitos: o sujeito ativo e o sujeito passivo. O sujeito ativo da obrigação tributária, prescreve o art. 119 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento. Em nosso sistema constitucional, somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são titulares de competência impositiva (artigos, 153, 155 e 156 da CF).

Tem-se que a figura do sujeito ativo como parte da obrigação tributária é representada pelos órgãos da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estes órgãos tem a competência de cobrar os tributos e, geralmente, de fiscalizar a arrecadação tributária. O dispositivo legal que garante à estes entes da administração pública é Constituição Federal, há de se ressaltar que somente os entes da Federação tem o poder de cobrar os tributos e que qualquer outra cobrança não vinculada aos mesmos se encontrará irregular. Segundo HARADA (2003, p. 437):

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao cumprimento da prestação relativamente à obrigação principal, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art.121 do CTN). Em relação à obrigação acessória, é a pessoa compelida às prestações que constituam seu objeto, isto é, prestações positivas ou negativas, pertinentes ao interesse da fiscalização ou da arrecadação de tributos (art. 122 do CTN).

Nota-se a existência de dois tipos de sujeito passivo da obrigação tributária, um deles seria a pessoa que recebe serviços de maneira direta ou é através de alguma atividade na qual ocorra incidência de tributos a única responsável pelo pagamento dos mesmos à União. Há também o indivíduo que é obrigado a pagar tributos, mas não sofre ação direta do Governo Federal, Estados, Municípios ou Distrito Federal.

A partir do pressuposto que há dois tipos de sujeito passivo da obrigação tributária, faz-se necessária a diferenciação entre os mesmos. HARADA (2003,p. 437) assim conceitua:

Contribuinte é o sujeito passivo natural, isto é, a pessoa que praticou o fato típico ensejador da obrigação tributária. Já o responsável tributário é a terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributado, mas se acha vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Dada a existência de dois tipos de sujeito passivo e reconhecendo que são classificados em contribuinte e responsável tributário, analisa-se então que contribuinte é o ente que executa a ação necessária para o órgão competente aplicar a cobrança de tributos. Já o responsável tributário é a pessoa que arca com os custos dos tributos, porém não é praticante do ato de que surge o fato gerador da obrigação tributária.

Analisando a formação do orçamento tem-se que o PPA esta previsto na Constituição Federal e é elaborado a cada quatro anos e infere-se da pesquisa que nele estão contidas as direções em relação à arrecadação e dispêndio de recursos durante seu período de vigência. Vale ressaltar que o PPA pode ser considerado peça chave para elaboração da LDO e da LOA e, além disso, deverá guiar as ações da administração discriminando as necessidades de cada região do país.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias tem como uma de suas funções normatizar e orientar a administração pública ao elaborar o plano de execução orçamentária para o período de um exercício financeiro. A Carta Magna em seu artigo 165 atribui algumas funções à LDO, dentre as quais se destacam, por exemplo, orientar a

elaboração da Lei Orçamentária Anual, dispor sobre as alterações tributárias e demonstrar as despesas de capital para o exercício financeiro.

Em outras palavras, pode-se extrair do estudo realizado que a LDO traz para a realidade de um exercício financeiro a proposta do PPA em relação às despesas de capital e a atuação da administração pública direta e indireta no que diz respeito à execução do planejamento elaborado para cada região do país, existirá para cada exercício financeiro então, uma LDO visando nortear os atos de execução do orçamento.

Completa o tripé de Leis que orientam a composição e elaboração do Orçamento Público a Lei Orçamentária Anual, de acordo com o estudo realizado que tal instrumento legal possui as mesmas características da LDO no que diz respeito à quantidade de LOAs elaboradas durante a vigência de um PPA, ou seja para cada Plano Plurianual são elaboradas quatro Leis Orçamentárias Anuais.

Observa-se que a LOA pode ser considerada como um orçamento em forma de demonstrativo que traz as receitas e despesas para a União. A LOA dispõe sobre o orçamento fiscal ou arrecadação de tributos bem como os gastos pertinentes a mesma e também sobre os investimentos das empresas oficiais de fomento, ou seja, controla o repasse de recursos às empresas estatais e por fim também consta no texto da LOA o orçamento da seguridade social.

Em se tratando do processo de arrecadação tributária no Brasil, nota-se que são consideradas receitas tributárias a arrecadação dos três tipos de tributos, impostos, contribuições de melhoria e taxas e das duas espécies tributárias, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. Este processo é originado nas ações que caracterizam a cobrança de tributos e espécies tributárias, após este fato surgirá a obrigação e no ato do pagamento surge a receita tributária.

3. Considerações Finais.

Para alcançar o objetivo geral e os objetivos específicos, foram discutidos a formação do orçamento público comparando o disposto na Lei 4.320/64 e na Lei de Responsabilidade Fiscal, os conceitos de política fiscal, orçamento fiscal e administração fiscal além de expor e analisar o significado de tributos e obrigação tributária.

No que tange a composição do Orçamento Público, conclui-se que o mesmo é elaborado e aprovado pelos representantes do povo. Compõem o orçamento o Plano Plurianual a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

Portanto, conclui-se, como base no desenvolvimento sobre o Orçamento Público, que o mesmo é parte de um tripé legislativo (PPA, LDO e LOA) fixando despesas e prevendo receitas também se pode rematar a obrigação de a LDO e a LOA estarem de acordo com o previsto no Plano Plurianual.

Além disso, o Orçamento Público infere-se da pesquisa, deverá ser elaborado de acordo com o plano traçado para os exercícios financeiros visando sempre o dispêndio de recursos com o intuito de melhorar a qualidade de vida da população

Portanto é necessário que se obtenha as prioridades e necessidades do país para que o Orçamento Público seja elaborado, o que norteia este processo é a escolha de uma política fiscal adequada às necessidades da nação que podem ser diversas, por exemplo, crescimento do econômico do país ou o aumento de empregos.

Neste ponto, vale ressaltar que o problema delineado para este trabalho foi: O orçamento público pode servir de estrutura básica para a instituição de uma política fiscal coerente e satisfatória garantindo eficiência e eficácia no processo de arrecadação tributária? Então para responder a este problema seria necessário estabelecer alguns conceitos em relação à política fiscal e arrecadação tributária.

Pode-se entender a política fiscal como um instrumento da administração pública direta que tem o objetivo de controlar a capacidade de consumo dos

componentes da população. Além disso, a Política Fiscal também orienta as ações da administração direta no que diz respeito à arrecadação tributária e aos gastos dela provenientes.

Em outras palavras se diz que a política fiscal é adotada de acordo com as metas traçadas no Plano Plurianual, visando estabelecer, de maneira coerente, uma relação entre a capacidade de consumo dos cidadãos e a arrecadação de tributos e os gastos para alcançar os objetivos do Governo Federal. Os objetivos previstos no PPA podem ser diversos, por exemplo, reduzir a inflação e desenvolver as regiões menos favorecidas do país é evidente que para cada uma destas metas existirá um tipo de política fiscal que se adéqüe melhor.

Conclui-se que a aplicação da política fiscal é de responsabilidade dos órgãos que compõem a administração fiscal, que em seu conceito próprio, segundo entende-se na pesquisa, nada mais é do que entidades competentes por consagrar a política fiscal escolhida, cobrando os tributos e repassando os recursos adquiridos aos entes da administração pública responsáveis por efetuar os gastos. No Brasil o órgão que tem estas funções é a Receita Federal.

Vale ressaltar, que como todas as despesas e receitas que envolvem dinheiro público, as referentes à arrecadação tributária e o dispêndio destes recursos em melhorias deverá estar contida em orçamento neste caso, no orçamento fiscal. Como exposto anteriormente o orçamento fiscal contém o orçamento para os órgãos da União.

Chegou-se então, visando responder a questão-problema, nos conceitos de tributo e obrigação tributária. Tem-se por tributo uma cobrança efetuada pelo Estado que deriva tanto do seu poder de império quanto da prestação de serviços do mesmo para com a sociedade.

Para cada tipo de tributo deverá existir um fato gerador, que será previsto em legislação específica visando estabelecer cobrança justa de tributos. Com a evidenciação de fato gerador através de ato praticado pelo contribuinte, surge a obrigação tributária que como o próprio nome sugere nada mais é do que a obrigação de pagar tributos.

Existem dois tipos de sujeito no que tange a obrigação tributária: o sujeito ativo é o órgão responsável por efetuar cobrança dos tributos. Já sujeito passivo é aquele ente que é obrigado a pagar os tributos ao Estado. Há dois indivíduos que são considerados sujeito passivo o contribuinte, que é o praticante de ação direta para gerar o tributo e o responsável tributário que é obrigado a pagar tributos mas não utilizou-se de ação para gerar o mesmo.

Conclui-se então, após esta longa pesquisa, que o orçamento público pode servir de instrumento de execução de uma política fiscal satisfatória e coerente visando garantir eficiência e eficácia no processo de arrecadação tributária.

Ora o que se observa é que existem metas a serem cumpridas e que tais metas visam melhorar a qualidade de vida da sociedade (política fiscal) então para atender a estes objetivos são fixadas despesas indispensáveis e previstas algumas receitas que deverão servir de fonte de recursos para os gastos efetuados (orçamento público).

A pergunta mais freqüente do contribuinte brasileiro é para onde vai o dinheiro dos tributos pagos por ele. Logo através do estudo realizado pode-se concluir que os recursos provenientes da arrecadação tributária serão revestidos em melhorias tanto para a população quanto para os entes do Estado brasileiro.

Isto ocorrerá desde que seja seguida esta estrutura formada pelo desenvolvimento de uma política fiscal coerente e pela elaboração de um orçamento que se adéqüe as requisições da comunidade além da responsabilidade na arrecadação e repasse dos recursos tributários.

É evidente que para que isso ocorra todos devem fazer sua parte, o Estado deverá adotar e cumprir à risca o orçamento e a política de arrecadação e gastos por outro lado a população precisa exercer seu dever de cobrar que os recursos provenientes de suas obrigações tributárias sejam gastos da maneira coerente eficiente e eficaz visando sempre o crescimento do país com um todo.

4. Referências Bibliográficas.

Administração Fiscal. Disponível em: <[HTTP:// www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org)> Acesso em 13 de Maio de 2010.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000. Regula o orçamento público brasileiro.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964. Estatui normas para o orçamento público brasileiro.

GIACOMINI, James. *Orçamento Público*. 13. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Introdução à Teoria da Contabilidade: Para o Nível de Graduação*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOHAMA, Hélio. *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 1. Ed. Brasília: Cidade Gráfica e Editora LTDA, 2009.

NETO, Alexandre Assaf. *Mercado Financeiro*. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PIRES, João Batista Fortes. *Contabilidade Pública: Orçamento Público, Lei de Responsabilidade Fiscal, Teoria e Prática*. 7. Ed. Brasília: Franco e Fortes, 2002.

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. *Economia Micro e Macro*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.